

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 25922C

Inscrit le 24 juillet 2009

Audience publique du 16 mars 2010

Appel formé par

1. M. ..., ...

2. M. ..., ...

3. M. ..., ...

contre

**un jugement du tribunal administratif du 15 juin 2009 (n° 24477 du rôle)
dans un litige les opposant à une décision du directeur de l'administration
des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 25922C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 24 juillet 2009 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à ..., Monsieur, demeurant à ..., et Monsieur ..., demeurant à ..., dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 15 juin 2009, les ayant déboutés de leur recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 6 mars 2008 (n° C 13119 du rôle) rejetant comme non fondée la réclamation introduite contre le bulletin d'établissement séparé et en commun des revenus réalisés lors de la cession d'un immeuble de la copropriété ... au cours de l'année 2000 ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 15 octobre 2009 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 12 novembre 2009 par Maître Jean-Pierre WINANDY pour compte de Messieurs ..., ... et ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Geoffrey SCARDONI, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, et Madame la déléguée du Gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 7 janvier 2010.

Le 8 juin 2005, le bureau d'imposition Luxembourg 5 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, émit un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés à l'égard de la copropriété ... pour l'année 2000.

Par courrier du 12 septembre 2005, Monsieur ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », contre le bulletin d'établissement séparé et en commun du 8 juin 2005 en renvoyant, pour la motivation, à un courrier datant du 27 mai 2005 qui avait été adressé par son conseil fiscal au bureau d'imposition compétent. Il exigeait en substance que le revenu provenant de la vente d'un immeuble, sis à..., et appartenant à la copropriété ..., fût qualifié de bénéfice commercial au sens de l'article 14 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR), en faisant valoir qu'il s'agirait d'une scission d'entreprise et qu'en conséquence, la dette hypothécaire causée par l'activité de la société ... et garantie par une hypothèque sur cet immeuble aurait également un caractère commercial.

Par décision du 18 décembre 2007, le directeur mit en intervention les autres parties intéressées, à savoir Monsieur ... et Monsieur

Le 6 mars 2008, le directeur prit une décision (n° C 13119 du rôle) libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 13 septembre 2005 par le sieur ... demeurant à..., pour réclamer contre le bulletin du 8 juin 2005 portant établissement séparé et en commun des revenus réalisés lors de la cession d'un immeuble de la copropriété ... de l'année 2000 ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Vu la mise en intervention d'office, en date du 18 décembre 2007, de toutes les parties (§ 219 alinéa 1er, première phrase AO) et notamment :

du sieur ... , demeurant à ...,

du sieur ..., demeurant à ...,

qui, aux termes du paragraphe 239 alinéa 1 numéro 1 AO, avaient qualité pour entreprendre le bulletin litigieux commun, mais ne l'ont pas fait ;

Vu le dossier fiscal ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit dans les forme et délai de la loi, qu'elle est partant recevable :

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition d'avoir imposé un bénéfice de cession au sens de l'article 99ter de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.);

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ; qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant qu'en vertu d'un acte notarié du 7 juillet 1983, le sieur ... et son épouse ... ont acquis l'usufruit d'une ferme avec dépendances sise à Luxembourg, ..., alors que par le même acte, la nue-propiété en a été acquise par leurs fils ..., étudiant, âgé de 19 ans, et ..., étudiant, âgé de 18 ans, chacun pour une moitié indivise; que la vente a eu lieu pour le prix global de 7.100.000 francs, sans précision quant à la valeur à attribuer à chacun des droits réels créés par le démembrement de la pleine propriété ;

Considérant que pendant les années 1984 à 1999 trois quarts de l'immeuble ont été loués à la société ... S.A. tandis qu'un quart servait de résidence principale aux époux ... et leurs fils ; que les revenus de location encaissés ont été imposés dans le chef des époux ... en tant que revenu provenant de la location de biens ;

Considérant que l'immeuble en question a été vendu le 20 octobre 2000 pour la somme de 55.500.000 francs ; que le bureau d'imposition a établi, sur base d'un formulaire rempli par le réclamant, le revenu provenant de plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles du patrimoine privé à 40.012.837 francs ;

Considérant que dans sa lettre de réclamation le réclamant demande que le revenu provenant de la vente de l'immeuble en question soit à qualifier de bénéfice commercial en arguant qu'il s'agirait d'une scission d'entreprise ; que les cointéressés ... seraient actionnaires de la société ... S.A. et de la copropriété ... et que les conditions d'une scission d'entreprise seraient remplies ;

Considérant que le choix initial et volontaire de qualifier des revenus en une catégorie de revenus soumise à des règles fiscales techniques spécifiques n'est pas révocable à un moment ultérieur quelconque pour la seule raison, alléguée, qu'une nouvelle qualification de revenus entraînerait une imposition plus favorable ;

Considérant qu'il y a lieu d'analyser s'il pourrait s'agir d'une scission d'entreprise au sens de l'article 14 L.I.R. ;

Considérant que la théorie de la scission d'entreprise («Betriebsspaltungstheorie») suppose l'existence d'imbrications entre la société propriétaire («Besitzgesellschaft») et la société d'exploitation («Betriebsgesellschaft») tant sur le plan matériel que sur le plan personnel ;

ad liaison personnelle

Considérant qu'aux termes de la circulaire L.I.R. N° 66 du 3 octobre 1978 « la liaison personnelle entre la société propriétaire et la société d'exploitation est donnée lorsqu'il y a identité des associés, c.à.d. que les mêmes associés sont capables de dicter leur volonté aux deux sociétés » ;

en ce qui concerne la société propriétaire

Considérant que la communauté de personnes qui détenaient d'une part, l'usufruit, et d'autre part, la nue-propiété ne revêt pas le caractère d'une société ; qu'il s'agissait d'une simple association de personnes ;

Considérant que l'usufruit est un droit réel viager de jouissance qui s'exerce sur une chose appartenant à autrui, à la charge d'en conserver la substance, et qui s'étend sur toute espèce de fruits y compris les loyers des maisons (Art. 578, 582 et 584 Code Civil), le droit mutilé restant étant la nue-propriété;

que si, en matière civile, l'usufruitier tire directement les fruits en vertu de son droit réel, il n'en reste pas moins qu'en matière d'impôt sur le revenu, c'est le nu-propriétaire qui, aux termes de l'article 108bis L.I.R., est réputé acquérir les revenus du bien grevé d'usufruit et les céder à l'usufruitier ;

Considérant qu'en l'espèce les détenteurs de la nue-propriété, à savoir les fils ... et ... , sont considérés comme ayant la pleine propriété sous réserve de l'obligation de céder les fruits à l'usufruitier i.e. aux époux ... ;

Considérant que par conséquent les usufruitiers ne possèdent pas la pleine propriété dans la communauté et ne peuvent pas imposer leur volonté dans cette association ; que la condition de l'identité des associés dans le chef de la société propriétaire n'est pas remplie ;

en ce qui concerne la société d'exploitation

Considérant que l'immeuble appartenant à la copropriété ... a été loué à la société anonyme ... ; que le réclamant prétend que les actions de la société ... SA. seraient détenues à 100% par les copropriétaires de la communauté ..., sans donner des précisions quant au pourcentage détenu par chacun ;

Considérant que suivant instruction du dossier fiscal de la société ... S.A., le sieur ... a acquis par un acte de cession d'actions du 1^{er} octobre 1980 « 300 actions de la société ... SA dont 294 au porteur et 6 nominatives d'une valeur nominale de 10.000 francs belge, chacune, au prix symbolique de 1 franc belge » ; que selon cet acte le sieur ... a agi « tant en son nom personnel que pour un groupe pour lequel il se porte fort » ;

Considérant que suivant publication au Mémorial, Recueil des Sociétés et Associations, page 1342 de l'année 1982, l'assemblée générale a nommé en date du 5 décembre 1980 trois administrateurs dont le sieur ..., désigné comme « directeur de sociétés » ;

Considérant que, par opposition à l'action nominative, la propriété de l'action au porteur n'est pas actée moyennant une inscription sur le registre des actions contenant la désignation précise de chaque actionnaire et l'indication du nombre de ses actions ; que la cession de l'action au porteur s'opère par la seule tradition du titre (articles 41 et 42 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales) ;

Considérant qu'il n'est pas établi qui a été l'actionnaire réel de la société ... S.A. depuis l'achat des actions en 1980 jusqu'à la déclaration de la faillite de la société en date du 31 mai 2000 ;

Considérant que la nomination en tant qu'administrateur ne suffit pas de preuve pour prétendre à une position dominante dans la société ; que d'ailleurs la constitution d'une société de capitaux sous forme d'actions au porteur a aussi pour but de masquer les propriétaires économiques de la société ; que les affirmations du réclamant quant à la détention des actions de la société restent à l'état de pures allégations ;

Liaison matérielle

Considérant qu'aux termes de la circulaire L.I.R. N° 86 du 3 octobre 1978 « la liaison matérielle est donnée du moment que la société propriétaire met des éléments essentiels à la disposition de la société d'exploitation » ;

Considérant qu'en l'espèce le bien mis à disposition est un immeuble occupé à raison d'un quart par les époux ... et loué à raison de trois quarts à la société d'exploitation ; que la partie louée comporte un dépôt et des locaux de bureaux qui ont servi à l'activité de la société ... SA ;

Considérant que le réclamant estime que le dépôt et les locaux de bureaux constitueraient un élément essentiel de la société d'exploitation ;

Considérant qu'« une imbrication matérielle est admise en général dès lors que la société propriétaire met à disposition de la société d'exploitation un ou plusieurs éléments essentiels pour cette dernière, notion qui vise un bien économique qui est nécessaire à la réalisation de l'objet de l'entreprise et qui revêt une importance particulière pour la gestion de l'entreprise. Cette dernière condition est vérifiée dès lors que le bien n'est pas aisément remplaçable par un bien équivalent acquis ou loué sans que la continuité de l'exploitation ne soit mise en péril.

Un immeuble représente un élément essentiel pour la société d'exploitation notamment si son infrastructure est conçue ou aménagée pour ses besoins spécifiques, de sorte qu'une exploitation identique est impossible à son défaut et qu'un remplacement à brève échéance s'avère être difficile, ou s'il revêt une importance primordiale par rapport aux autres immeubles servant à l'exploitation. » (Trib. Adm. du 28 octobre 1998, n°10434A du rôle) ;

Considérant qu'en l'espèce il n'est pas établi que le dépôt et les locaux de bureaux constituent un élément essentiel dans le chef de la société ... S.A. ; que l'existence d'une liaison matérielle entre la société propriétaire et la société d'exploitation n'est pas vérifiée ;

Considérant qu'il résulte des développements qui précèdent que les conditions d'une scission d'entreprise ne sont pas remplies ni du point de vue personnel ni du point de vue matériel ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 9 juin 2008, Monsieur ...-... ..., Monsieur et Monsieur, ci-après désignés par les « consorts ... », firent introduire un recours contentieux tendant, d'après le dispositif de la requête introductive d'instance, à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin critiqué.

Par un jugement du 15 juin 2009, le tribunal administratif, après avoir relevé que si la requête introductive d'instance était certes ambiguë quant à la décision que les demandeurs entendaient déférer au tribunal - en ce sens que suivant la motivation de la requête, ils indiquaient vouloir former un recours en réformation, sinon en annulation contre la décision

directoriale qui était seule jointe à la requête, tandis que le dispositif de la même requête énonçait une demande tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin d'établissement critiqué - il y aurait lieu d'admettre, comme le mandataire l'avait confirmé à l'audience des plaidoiries, que les demandeurs avaient entendu introduire un recours contre la décision directoriale.

Quant au fond, le tribunal considéra qu'aucune des deux conditions d'application de la théorie de la scission d'entreprise ne se trouvait vérifiée en l'espèce et rejeta en conséquence le recours comme n'étant pas fondé.

Par requête déposée le 24 juillet 2009, les consorts ... saisirent la Cour administrative d'un appel à l'encontre de ce jugement du 15 juin 2009.

Le délégué du gouvernement soulève le moyen d'irrecevabilité de l'appel tiré du non-respect de l'article 41 paragraphes 1^{er} et 2 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives au motif que, contrairement à l'exigence prévue par cette disposition de l'objet de l'appel nécessairement confiné à l'annulation ou la réformation du jugement de première instance sans pouvoir viser uniquement la décision administrative ayant fait l'objet du recours initial, la requête d'appel déposée pour compte des consorts ... ne viserait ni le jugement du 15 juin 2009, ni la décision directoriale du 6 mars 2008, mais exclusivement le bulletin d'établissement séparé et en commun du 8 juin 2005 en concluant à sa réformation, sinon à son annulation. Après avoir relevé que l'objet de la demande consistant dans le résultat que le plaideur entend obtenir serait celui circonscrit dans le dispositif de la requête et que les termes employés par un professionnel de la postulation devraient être appliqués à la lettre, il conclut que l'appel serait dirigé contre des actes décisionnels différents de celui ayant fait l'objet du recours devant le tribunal administratif. Il véhiculerait partant une demande nouvelle en appel et il devrait être déclaré irrecevable pour ce motif.

S'il est vrai que le dispositif de la requête d'appel déposée le 24 juillet 2009 la demande à la Cour de « *dire qu'il y a lieu de réformer, sinon annuler, les bulletins contestés en fonction des éléments détaillés dans la présente requête d'appel* », il n'en reste pas moins qu'il est précisé, dès le début de cette requête, que l'appel est dirigé contre le jugement prévisé du 15 juin 2009, même si la requête énonce par erreur que ledit jugement aurait statué sur le recours dirigé par les consorts ... contre le bulletin d'établissement séparé et en commun susvisé du 8 juin 2005, au lieu de mentionner à cet endroit la décision directoriale du 6 mars 2008. Par voie de conséquence, il est clair que la requête d'appel doit être comprise en ce sens qu'elle est dirigée contre le jugement du 15 juin 2009 et que les consorts ... en demandent la réformation dans le sens du résultat final que le directeur aurait dû déclarer fondée la réclamation en prononçant la réformation, sinon l'annulation du bulletin litigieux du 8 juin 2005. Il s'ensuit que la requête est conforme à l'article 41 paragraphes 1^{er} et 2 de la loi susvisée du 21 juin 1999 en ce qu'elle contient l'indication du jugement contre lequel l'appel est interjeté et les prétentions des parties appelantes. Le moyen d'irrecevabilité du délégué du gouvernement est partant à rejeter.

L'appel est recevable pour avoir été, pour le surplus, introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de leur appel, les consorts ... entendent rencontrer le reproche formulé par le directeur et le tribunal de ne pas avoir établi au moyen de listes de présences aux assemblées générales de la société ... qui auraient été les actionnaires de cette société de 1980 à 2000 et partant l'existence d'une liaison personnelle, en faisant valoir,

- en premier lieu, qu'en l'absence de quorum légal aux assemblées générales le nombre d'actions représentées serait souvent limité et ne permettrait pas de réponse concluante sur l'identité des actionnaires,

- en second lieu, que la scission d'entreprise aurait dû exister seulement en l'année 2000 et non pas depuis l'année 1980,

- en troisième lieu, que la liste de présences à l'assemblée générale du 22 août 1997, lors de laquelle tout le capital aurait été représenté, démontrerait qu'au moins depuis cette date ils auraient détenu toutes les actions de la société ...,

- en quatrième lieu, qu'ils auraient déclaré ces actions comme éléments de fortune dans leurs déclarations personnelles à l'impôt sur la fortune, sans que ces déclarations n'aient été contestées par l'administration et

- finalement, que les administrateurs de la société ... auraient été, depuis le début, exclusivement des membres de leur famille.

Les appelants considèrent que tous ces éléments constitueraient un faisceau d'indices qui « *conduit toute personne adoptant une attitude objective à la conclusion que les membres de la famille ... sont également associés dominants (voire uniques) de la société ...* ». Ils ajoutent dans leur mémoire en réplique qu'une volonté unique devrait être présumée en présence de membres d'une même famille en l'absence d'éléments concrets en sens contraire. Ils réitèrent leur argumentation que la loi ne prévoit pas de quorum de présences aux assemblées générales et que la question des présences aux assemblées serait complètement déconnectée de la gestion de la société qui serait assurée au niveau des organes de gestion qui pourraient fonctionner alors même que les actionnaires « *cultivent l'absentéisme* ».

Quant à l'exigence d'une liaison matérielle, les appelants font valoir que la jurisprudence allemande établirait trois critères pour vérifier l'existence d'une telle liaison, à savoir, premièrement, que la société d'exploitation a besoin d'un tel immeuble pour son activité, deuxièmement, que l'immeuble en cause est approprié à l'exploitation et, troisièmement, que l'immeuble a une importance particulière dans l'exploitation, mais que cette jurisprudence n'exigerait pas que l'immeuble soit conçu de telle façon qu'il faudrait des modifications pour que cet immeuble puisse être utilisé par une autre société, entraînant que le fait qu'un autre immeuble aurait pu être utilisé ou que l'immeuble loué aurait pu être affecté à d'autres utilisations resterait sans influence. Les appelants exposent que la société ... aurait utilisé l'immeuble en cause en tant que bureau et dépôt, que cet immeuble aurait été indispensable pour l'exploitation et qu'il aurait été approprié à celle-ci sans adaptations d'importance. Ils ajoutent que le caractère indispensable de cet immeuble se trouverait corroboré par le fait que 25% de sa surface auraient servi à l'habitation personnelle de la famille ..., ce qui leur aurait permis d'assurer une sécurité efficace et d'être constamment disponibles pour les fournisseurs et clients. Ils concluent que l'exigence d'aménagements spécifiques pour correspondre aux besoins de la société ..., telle que formulée par le tribunal dans le jugement entrepris du 15 juin 2009, ne serait pas conforme à la jurisprudence allemande à l'origine de la théorie de la scission d'entreprise.

C'est à bon droit que le tribunal a d'abord rappelé que la théorie dite de la scission d'entreprise (« *Betriebsaufspaltung* ») a été développée par la jurisprudence fiscale allemande pour déjouer des artifices tendant à éluder, par des scissions d'entreprises purement formelles, sans arrière-plan économique réel, le mécanisme de certaines dispositions législatives fiscales, que cette construction jurisprudentielle trouve en fait son

fondement dans l'appréhension économique des faits par le droit fiscal et qu'elle est également applicable au Luxembourg (cf. CE 16 juillet 1982, n° 6677 du rôle ; trib. adm. 28 octobre 1998, n° 10434 du rôle, Pas. adm. 2009, V° Impôts, n° 294). Ensuite, le tribunal a valablement retenu que, si la simple location d'immeubles par des particuliers est à considérer, en règle générale, comme une administration normale d'un patrimoine privé générant des revenus de location, cette location peut dans le cas d'une scission d'entreprise être considérée comme une opération de nature commerciale au sens de l'article 14 LIR, en ce sens que la société propriétaire de l'immeuble (« *Besitzgesellschaft* ») participe au trafic économique général par le biais de la société d'exploitation (« *Betriebsunternehmen* ») et exerce de la sorte une activité de nature commerciale.

La théorie de la scission d'entreprise suppose l'existence d'imbrications entre la société propriétaire (« *Besitzgesellschaft* ») et la société d'exploitation (« *Betriebsunternehmen* »), tant sur le plan matériel que sur le plan personnel.

Une liaison personnelle est admise entre une société propriétaire et une société d'exploitation lorsque les mêmes associés sont capables de dicter leur volonté dans les deux sociétés (cf. trib. adm. 28 octobre 1998, n° 10434 du rôle, Pas. adm. 2009, V° Impôts n° 294).

Concernant la « société » propriétaire de l'immeuble en cause, il est constant qu'en 1983, les époux ... ont acquis l'usufruit de l'immeuble litigieux, situé à ... tandis que la nue-propriété de l'immeuble a été acquise par les deux fils ...-... et, chacun pour une moitié.

La Cour constate que les appelants ne contestent pas, en instance d'appel, la conclusion en tirée par le tribunal que, par référence aux articles 578 et suivants du Code civil, l'usufruitier et le nu-propriétaire sont titulaires de deux droits réels ayant la même assiette, entre lesquels il n'existe, en principe, ni rapports obligatoires, ni communauté d'intérêts, ni indivision, de manière que les consorts ... ne formaient pas de société entre eux de ce chef ; qu'il appartenait, conformément à l'article 595 du Code civil, à l'usufruitier de donner à bail l'immeuble en cause, entraînant qu'en ce qui concerne la décision de donner l'immeuble en location à la société d'exploitation, cette décision appartenait aux seuls usufruitiers, mais que cette circonstance à elle seule ne permettrait toutefois pas de dégager qui a exercé une position dominante au sein de cette entreprise propriétaire de l'immeuble et qu'une volonté unique au sein des membres de cette famille resterait à l'état de simple allégation.

Par contre, les appelants critiquent les premiers juges pour avoir estimé qu'ils n'auraient pas démontré qu'il y avait identité d'associés, respectivement que les associés qui occupaient une position dominante au sein de la société propriétaire de l'immeuble pouvaient imposer leur volonté à la société d'exploitation, à savoir la société ..., et qu'en conséquence, la condition de la liaison personnelle laissait d'être vérifiée en l'espèce.

Or, pour aboutir à cette conclusion, le tribunal admit à partir des éléments lui soumis que Monsieur ... avait fait l'acquisition, en 1980, en son nom personnel et pour un groupe pour lequel il se portait fort selon les termes de l'acte d'acquisition, de 300 actions de la société ... - dont 294 actions au porteur et 6 actions nominatives - et que lors de l'assemblée générale extraordinaire du 22 août 1997 de la société ... ayant décidé d'augmenter le capital social de cette société, les 100 actions au porteur nouvelles avaient été souscrites par ... et ... à raison de respectivement 99 actions et 1 action. Cependant, il estima en substance que ces éléments étaient insuffisants pour établir l'affirmation des consorts ... que ... et ...-... auraient toujours été les seuls actionnaires de la société ... et qu'ils resteraient en défaut de

démontrer, notamment en produisant les listes de présence aux différentes assemblées générales, quels avaient été les actionnaires réels de la société anonyme ... depuis 1980 jusqu'à sa déclaration en faillite en date du 31 mai 2000 et dans quelles proportions.

Pour rencontrer cette motivation des premiers juges, les appelants se fondent en substance sur les éléments de preuve déjà produits en première instance et ils arguent que la preuve de l'évolution de la détention du capital de la société ... depuis l'année 1980 ne serait pas requise dans la mesure où l'existence de la scission d'entreprise durant l'année 2000 serait suffisante pour déclencher les conséquences fiscales y attachées pour cette année d'imposition, que leur détention des actions de la société ... serait également corroborée par leurs déclarations annuelles à l'impôt sur la fortune et que tous les éléments par eux versés en cause devraient être qualifiés de faisceau d'indices suffisant pour établir la réalité de la liaison personnelle.

Or, par rapport aux pièces soumises en cause par les appelants, il y a lieu de relever que les listes de présence visées dans le procès-verbal de l'assemblée générale du 20 juin 1996 et dans l'acte notarié relatif à l'assemblée générale extraordinaire du 22 août 1997 comme annexes à ces deux actes n'ont pas été produites en cause. De la sorte, ce dernier acte permet certes de conclure que les 100 actions émises dans le cadre de l'augmentation de capital décidée à ce moment ont été souscrites par Monsieur ... (99 actions) et Monsieur ... (1 action), la détention des 300 actions composant le capital initial ne s'en trouve cependant pas établie en cause. Dans la mesure où aucune autre pièce ne documente la composition du capital au cours de l'année 2000, les appelants n'ont pas établi que les usufruitiers de l'immeuble en cause, Messieurs ... et ... , avaient à ce moment la possibilité de dicter leur volonté au sein de la société ... L'argumentation des appelants tendant à rattacher la possibilité de dicter la volonté au niveau des seuls administrateurs de la société ... doit être rejetée, étant donné qu'elle méconnaît que ce sont les actionnaires qui désignent les administrateurs et que ceux-ci sont à tout moment révocables *ad nutum*, de manière que leurs pouvoirs sont largement tributaires de la volonté des actionnaires. Finalement, les appelants n'ont pas versé en cause les déclarations à l'impôt sur la fortune qu'ils invoquent pour démontrer la réalité de leur détention des actions de la société

Eu égard à ces développements, les appelants n'ont pas non plus établi en instance d'appel l'existence d'éléments suffisants de nature à étayer qu'ils auraient pu dicter au cours de l'année 2000 leur volonté au sein de la société ..., de manière que la condition d'application de la théorie de la scission d'entreprise tenant à l'existence d'une liaison personnelle laisse d'être vérifiée en l'espèce. Dans la mesure où cette condition est cumulative avec celle de l'imbrication matérielle, la théorie de la scission d'entreprise ne saurait être utilement invoquée par les appelants sans qu'il n'y ait lieu d'examiner plus en avant leur argumentation relative à cette seconde condition.

Il s'ensuit que l'appel sous analyse est à rejeter comme n'étant pas fondé et qu'il y a lieu de confirmer le jugement entrepris dans toute sa teneur.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 24 juillet 2009 en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute,
partant, confirme le jugement entrepris du 15 juin 2009,
condamne les appelants aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Georges RAVARANI, président,

Serge SCHROEDER, conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 16 mars 2010 au local ordinaire des audiences de la Cour par le président, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

WILTZIUS

RAVARANI

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier de la Cour administrative